



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
2ª CÂMARA DE JULGAMENTO

RESOLUÇÃO Nº: 029/2020

62ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 13/09/2019

PROCESSO DE RECURSO Nº 1/3701/2018 – AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/2018.06901

RECORRENTE: VOLKSWAGEN DO BRASIL IND. DE VEÍCULOS AUTOMOTORES LTDA

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RELATOR: CONSELHEIRO HENRIQUE JOSÉ LEAL JEREISSATI

EMENTA: ICMS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DEVIDO POR MONTADORAS DE VEÍCULOS – PROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO 1 – Cobrança referente a divergência de ICMS-ST do Convênio ICMS 132/92 calculada em decorrência da aplicação da MVA ajustada (Cláusula Terceira, inciso II) por descumprimento do Convênio 18/15, no período de 07/2017 a 12/2017. **2** – Apontada infringência aos arts. 73 e 74 do Decreto 24.569/97, com penalidade preceituada no art. 123, I, 'c' da Lei nº. 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/2003. **3** – Afastadas as preliminares apontadas, por considerar que a ausência do campo parametrizado na tabela de preços do fabricante com as notas fiscais eletrônicas inviabiliza o relacionamento entre as bases de dados e a crítica de valores, autorizando a autoridade fiscal a realizar o cálculo conforme inciso II da Cláusula Terceira do Convênio ICMS 132/92. **4** – Informação que poderia ser contraditada pelo autuado, mas que não logrou êxito em trazer elementos concretos aptos a afastar a infração preceituada. **5** – Penalidade que não decorre de mero descumprimento de obrigação acessória e impossibilidade do julgador afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, a teor do art. 48, §2º da Lei nº. 15.614/2014, no que se relaciona a ofensa aos princípios da vedação ao confisco. **6** – Recurso ordinário conhecido e não-provido – confirmada a decisão proferida em 1ª Instância, pela **PROCEDÊNCIA** da acusação fiscal. **7** – Decisão à unanimidade de votos, em conformidade com o parecer da Consultoria Tributária, referendado pelo douto representante da PGE.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NA SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DEVIDO POR MONTADORAS DE VEÍCULOS – PROCEDÊNCIA DA ACUSAÇÃO FISCAL – AUSÊNCIA DE CAMPO PARAMETRIZADO NA TABELA DE PREÇOS DO FABRICANTE OU DE PROVAS DO CONTRIBUINTE EM DEMONSTRAR A REGULARIDADE DO CÁLCULO POR ELE PRATICADO.

01 – RELATÓRIO

A peça inicial imputa à empresa em epígrafe o cometimento de infração à legislação tributária estadual, conforme relato que se transcreve a seguir:

*“Falta de recolhimento do imposto, no todo ou em parte, inclusive o devido por substituição tributária, na forma e nos prazos regulamentares.
A infração constatada e apurada neste auto de infração consiste na falta parcial de recolhimento por parte do contribuinte substituto, que deixou de recolher os valores cobrados nos termos de notificação nº 201732993, 201733036, 201737129 e 201738133 emitidos devido ao descumprimento do Convênio 18/15”.*

Apontada infringência aos arts. 73 e 74 do Decreto 24.569/97, foi-lhe imposta penalidade preceituada no art. 123, I, 'c' da Lei nº. 12.670/96:

Demonstrativo do Crédito (RS)

Base de Cálculo	-
ICMS	471.898,90
Multa	471.898,90
TOTAL	943.797,80

Segundo consta nas Informações Complementares (fls.03 a 18), a fiscalização teria identificado insuficiência de recolhimento do ICMS devido por substituto tributário, na qualidade de montadora de veículos, durante o período de 01/06/2015 a 31/12/2017, por entender que não haviam elementos suficientes para o cálculo do tributo na forma do inciso I da Cláusula Terceira do Convênio ICMS 132/92 (o qual toma por base a tabela de preços do fabricante), tendo aplicado, por decorrência, o cálculo na forma do inciso II da mencionada Cláusula (o qual é computada a margem de valor agregado ajustada).

Anexo à exordial do auto de infração, seguem Mandado de Ação Fiscal nº. 2018.00615 (fls. 19); e termos pertinentes à ação fiscal (fls. 20 a 36).

A empresa foi intimada do feito e apresentou defesa (fls. 42 a 85), alegando a insubsistência da acusação fiscal, sob os seguintes argumentos:

- a) Inexistência de previsão específica que possibilite a fiscalização desconsiderar a tabela de preços encaminhada pela empresa autuada, em caso de não atendimento à parametrização de códigos de produtos;
- b) Que a suposta falta de parametrização de campos, quando muito, poderia ensejar a exigência de penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória, mas nunca a falta de recolhimento do tributo;
- c) Que a empresa autuada inclusive cumpriu com a única obrigação legalmente exigida, qual seja, a apresentação da tabela de preços de forma tempestiva (Cláusula Décima Quarta-A do Convênio ICMS 132/92);
- d) Por amor ao debate, que seja desclassificada a penalidade aplicada do art. 123, I, 'c' para a do art. 123, VIII, 'd';
- e) Que a exigência de multa equivalente a 100% o valor do imposto afronta o art. 112 do Código Tributário Nacional, sendo flagrante a desproporção entre o prejuízo causado ao erário (que seria nenhum), em face da multa aplicada;
- f) Que a inciso II da Cláusula Terceira do Convênio ICMS 132/92 somente permite a adoção do cálculo com base na margem de valor agregado ajustada nas hipóteses em que não seja apresentada a tabela de preços do fabricante, situação que não é a dos autos, já que tal obrigação teria sido cumprida pela empresa autuada, conforme constatado pela própria fiscalização;

- g) Que em nenhum momento a fiscalização desqualificou a tabela apresentada, contestando apenas a falta de parametrização dos dados relacionados na nota 03 do Anexo III do Convênio ICMS 132/92;
- h) Que o trabalho fiscal se baseou na análise amostral dos documentos fiscais emitidos pela empresa autuada, presumindo que a totalidade das notas fiscais não teria atendido aos parâmetros estipulados na nota 03 do Anexo III do Convênio ICMS 132/92, não podendo se admitir lançamento fiscal baseado em presunções;
- i) Que tal presunção ensejaria a inversão do ônus da prova para o Fisco, mediante apresentação, conjuntamente com a peça acusatória, de demonstrativo dos documentos fiscais que não tivessem observado a parametrização e das respectivas tabelas de preço.

Em decisão de 1ª Instância, o julgador singular entendeu pela PROCEDÊNCIA da acusação fiscal (fls. 101 a 108), conforme ementa a seguir:

EMENTA: FALTA DE RECOLHIMENTO – ICMS SUBSTITUIÇÃO. *A empresa autuada deixou de recolher o ICMS ST, em descumprimento ao Convênio 18/15, referente ao período de julho a dezembro de 2017. Julgado PROCEDENTE, com base no disposto no artigo 563 do Decreto nº. 24.569/97, Cláusulas terceira e décima quarta-A e nota explicativa do Anexo III do Convênio ICMS nº. 132/92. Penalidade prevista no artigo 123, inciso I, alínea “c” da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/2003. Defesa tempestiva.*

Inconformada com a decisão singular, a empresa autuada apresentou Recurso Ordinário (fls. 112 a 154), reforçando os mesmos argumentos da sua impugnação.

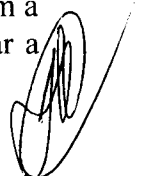
A Assessoria Processual-Tributária por meio do Parecer nº 169/2019 (fls. 161 a 167) referendado pelo douto representante da PGE, manifestou-se pela manutenção da decisão condenatória exarada em 1ª Instância.

É o relatório.

02 – VOTO DO RELATOR

Trata-se de Recurso Ordinário apresentado contra decisão de procedência da acusação fiscal proferida em 1ª Instância.

Aduz a Recorrente, em breve síntese, que não poderia se sujeitar ao cálculo do ICMS devido por substituição tributária na forma como realizada pela fiscalização, a qual tomou por base as disposições do inciso II da Cláusula Terceira do Convênio ICMS 132/92 (MVA ajustada), porque apresentara de forma tempestiva a tabela de preços exigida, sendo essa a única exigência legal, o que levaria ao cálculo do tributo na forma do inciso I da referida Cláusula. Prossegue arguindo que eventual divergência na parametrização dos campos que relacionam a tabela de preços com as notas fiscais, não haveria autorização legal para se desconsiderar a referida tabela de preços.



Quanto a preliminar, entendo, contudo, que não assiste razão à Recorrente, razão pela qual deve ser rejeitada. A exigência de que a tabela de preços traga campos parametrizados em que possam ser relacionados os códigos dos produtos com as notas fiscais eletrônicas decorre do Convênio ICMS 18/15, com efeitos a partir de 01/07/2015 e editado exclusivamente para isso, e íntegra, nesse ponto, o Convênio ICMS 132/92, senão veja-se:

CONVÊNIO ICMS 18, DE 22 DE ABRIL DE 2015

Altera o Convenio 132/92 que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com veículos automotores.

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 238ª reunião extraordinária, realizada em Brasília, DF, no dia 22 de abril de 2015, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, resolve celebrar o seguinte

C O N V Ê N I O

Cláusula primeira. Fica acrescido ao Anexo III do Convênio ICMS 132/92, de 25 de setembro de 1992, a terceira nota explicativa que passa a vigorar com a seguinte redação:

“3) O preenchimento do campo nº 3 deve ter o mesmo código do produto da nota fiscal eletrônica, quer seja de cada item (chassi, kits, pintura, som e acessórios variados) ou sumariado, de forma a viabilizar o relacionamento entre as bases de dados e a crítica de valores.”.

Cláusula segunda. Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao de sua ratificação.

De acordo com a norma, acima reproduzida, o preenchimento do campo nº. 03 da tabela de preços do fabricante não se trata de uma mera obrigação acessória, mas de uma verdadeira condição para que se possa extrair o valor dos produtos comercializados pelo fabricante, e, a partir daí, realizar o cálculo do ICMS devido.

Já dispunha a Cláusula Décima Quarta-A do Convênio ICMS 132/92, que o estabelecimento deve enviar à Unidade Fazendária a tabela dos preços sugeridos ao público, no formato do Anexo III do referido Convênio:

Cláusula décima quarta-A. O estabelecimento que efetuar a retenção do imposto deverá remeter, em arquivo eletrônico, à Secretaria de Fazenda, Receita, Finanças, Economia ou Tributação da unidade federada de destino, até 10 (dez) dias após qualquer alteração de preços, a tabela dos preços sugeridos ao público, **no formato do Anexo III deste convênio.** (grifou-se)

O Anexo III, por sua vez, traz o modelo da ‘**TABELA DE PREÇO SUGERIDO AO PÚBLICO PELO FABRICANTE**’, no qual deve constar, em seu campo nº. 03, a informação relativa ao ‘**CÓDIGO DO PRODUTO COMO ADOTADO NO DOCUMENTO FISCAL**’:



ANEXO III

TABELA DE PREÇO SUGERIDO AO PÚBLICO PELO FABRICANTE

NUMERO	DENOMINAÇÃO DO CAMPO	CONTEUDO	TAMANHO	POSICÃO	FORMATO	DECIMAS	OBRIGATORIO
1	CNPJ	NUMERO DE INSCRIÇÃO DA ENTIDADE NO CNPJ	014	1	N	-	O
2	VAAC	VEÍCULO AUTOMOTOR, NA OU ACESSÓRIOS (AC)	002	15	O	-	O
3	ODD	CÓDIGO DO PRODUTO COMO ADOTADO NO DOCUMENTO FISCAL	060	17	O	-	O

O campo nº. 03, a partir da nota explicativa, deve ser preenchido com o mesmo código do produto da nota fiscal eletrônica, quer seja de cada item (chassi, kits, pintura, som e acessórios variados) ou sumarizado, de forma a viabilizar o relacionamento entre as bases de dados e a crítica de valores.

Resposta à primeira nota explicativa do Anexo III do Conv. ICMS 1115, em 15/04/2017 de 07:07:19

3 - O preenchimento do campo nº 3 deve ter o mesmo código do produto da nota fiscal eletrônica, quer seja de cada item (chassi, kits, pintura, som e acessórios variados) ou sumarizado, de forma a viabilizar o relacionamento entre as bases de dados e a crítica de valores.

FORMATO DOS CAMPOS

N - NUMÉRICO

O - ALFANUMÉRICO

2 - NO CAMPO SIGNIFICA QUE OS CAMPOS DEVERÃO SER COMPLETADOS COM ZEROS ATÉ O LIMITE DO CAMPO

3 - O - SIGNIFICA QUE O REGISTRO DEVE SER SEMPRE PREENCHIDO

00 - SIGNIFICA QUE O REGISTRO DEVE SER PREENCHIDO SEMPRE QUE HOUVER A INFORMAÇÃO

4 - AS DATAS DEVERÃO TER O FORMATO DD/MM/AAAA, exceto no caso de quaisquer caracteres de separação, tais como /, \, ., -

D - dia M - mês A - ano

Vê-se, portanto, que tal exigência decorre de Convênio, regularmente editado na forma da Lei Complementar nº. 24/75, e foi motivado pela necessidade de “*viabilizar o relacionamento entre as bases de dados e a crítica de valores*”.

Isso implica dizer que a ausência de tal informação certamente impossibilita, ou, pelo menos, prejudica, a correlação entre os dados informados pelo fabricante e os produtos efetivamente comercializados, o que, em princípio, poderia dar ensejo ao arbitramento de valores pela autoridade administrativa, na forma do art. 34 da Lei Estadual nº. 12.670/96, *in verbis*:

Art. 34. Quando o cálculo do ICMS tenha por base ou tome em consideração o valor ou o preço de mercadorias, bens, serviços e título que os represente, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrar aquele valor ou preço, sempre que sejam omissas ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, a avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Por sua vez, a autoridade fiscal preferiu adotar outra postura, e, em fase de monitoramento, intimou a Recorrente a apresentar a tabela de preços de forma parametrizada (Termo de Intimação nº. 201709667), tendo a empresa atuada respondido apenas que “*vem atuando na regularização de seus processos sistêmicos, objetivando corrigir os códigos dos produtos referenciados nas notas fiscais ‘XML’*”.

Constata-se que somente após esgotadas as chances de regularização é que foi lavrado o auto de infração. A Recorrente não apresentou nenhum outro elemento que pudesse dar segurança à fiscalização quanto ao cruzamento dos dados informados na tabela e nas notas fiscais do período.

A apresentação da tabela de preços sem os campos parametrizados impede a correlação dos referidos dados, o que procurou demonstrar a autoridade fiscal ao citar nas informações complementares o exemplo da nota de venda de outubro de 2017 do veículo VW Nova Saveiro RB MBVS e acessórios (vide fls. 13 e 14 dos autos).

A ausência dessa informação, portanto, autoriza a autoridade fiscal a adotar o cálculo na forma do inciso II da Cláusula Terceira do Convênio ICMS 132/92 (MVA ajustada), assim disposto:

Cláusula terceira. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será:

[...]

II – em relação às demais situações, o preço máximo ou único de venda utilizado pelo contribuinte substituído, fixado pela autoridade competente, ou, na falta desse preço, o valor da operação praticado pelo substituto, incluídos os valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de margem de valor agregado ajustada (“MVA Ajustada”), calculado segundo a fórmula “MVA ajustada = $[(1 + MVA\ ST\ original) \times (1 - ALQ\ inter) / (1 - ALQ\ intra)] - 1$ ”, onde:

a) “MVA ST original” é a margem de valor agregado prevista no § 4º.

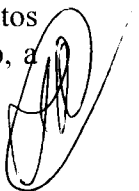
b) “ALQ inter” é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

c) “ALQ intra” é o coeficiente correspondente à alíquota interna ou percentual de carga tributária efetiva, quando este for inferior à alíquota interna, praticada pelo contribuinte substituto da unidade federada de destino, nas operações com as mesmas mercadorias constantes do Anexo II.

Dessa forma, restam afastadas as preliminares de nulidades suscitadas pela Recorrente de que o lançamento teria ocorrido com base em presunção e de forma amostral, pois as condições apresentadas pelo caso concreto permitiram aos Agentes Fiscais a adoção da metodologia legalmente permitida.

Tal conclusão, a meu ver, não é absoluta. Mesmo após lavrada a peça acusatória, poderia a Recorrente, em qualquer fase do processo administrativo, contraditar o relatório fiscal a partir de elementos concretos que permitissem *viabilizar o relacionamento entre as bases de dados e a crítica de valores*, ainda que de forma amostral ou mesmo que levantasse dúvida no julgador a ensejar a realização de perícia; contudo, a Recorrente nada trouxe em seu recurso, nem mesmo durante a sessão de julgamento, limitando-se a argumentos jurídicos desprovidos de fatos/exemplos concretos.

A Recorrente, portanto, deixou de desincumbir-se do ônus de provar a existência de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito do Fisco constituir o crédito tributário, a teor do que prescreve o art. 373 do Novo Código de Processo Civil:



"Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor."

Assim, não havendo outros elementos que possam afastar a conduta tipificada, quanto ao mérito, permanece a infração aos arts. 73 e 74 do Decreto 24.569/97.

Por fim, deve ser mantida a sanção prevista no Art. 123, I, 'C' da Lei nº. 12.670/96, pois como já explicitado, a existência ou não da tabela de preços com campos parametrizados não se trata de mero descumprimento de obrigação acessória, mas de elemento essencial à constituição do crédito tributário decorrente de obrigação principal, também não havendo que se falar em aplicação do art. 112 do CTN quanto ao possível caráter confiscatório da multa, pois vale lembrar que a este Órgão Julgador não compete a apreciação de inconstitucionalidade de normas que não tenham sido assim declaradas pelo STF em Ação Direta de Inconstitucionalidade, Ação Direta de Constitucionalidade e Súmula Vinculante, na forma do art. 48, §2º da Lei nº. 15.614/2014, que rege o processo administrativo tributário, *in verbis*:

Art. 48. Omissis.

[...]

§ 2º Não se inclui na competência da autoridade julgadora afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, ressalvada a hipótese em que tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal – STF, observado:

I – em Ação Direta de Inconstitucionalidade ou Declaratória de Constitucionalidade, após a publicação da decisão;

II – em Ação Direta de Inconstitucionalidade, por via incidental, após a publicação da resolução que suspender a execução do ato, pelo Senado Federal;

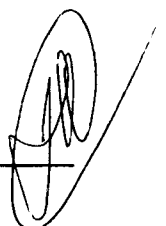
III – em Súmula Vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do art.103-A da Constituição Federal.

Ex positis, voto para que se conheça do presente recurso ordinário, negando-lhe provimento para confirmar a decisão proferida em 1ª instância pela **PROCEDÊNCIA** da acusação fiscal.

É o VOTO.

03 – DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Demonstrativo do Crédito (R\$)	
Base de Cálculo	-
ICMS	471.898,90
Multa	471.898,90
TOTAL	943.797,80



Vistos e relatados e discutidos os presentes autos, em que é recorrente: **VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES LTDA** e Recorrido **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**

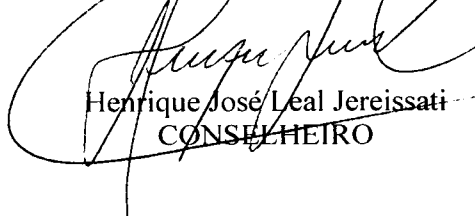
A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário e deliberar nos seguintes termos: **1. Com relação a preliminar de nulidade suscitada em face do enquadramento da infração e da inexistência de previsão específica acerca do procedimento adotado pela Fiscalização e das irregularidades atribuídas à Recorrente** – Afastada, por unanimidade de votos, considerando que a parametrização dos dados constantes na tabela de preços sugerida pelo fabricante com os dados descritos nos documentos fiscais é condição necessária ao cumprimento dos requisitos exigidos no Convênio 132/92, o que não foi observado pela atuada, gerando assim, a impossibilidade de averiguação, por parte do Fisco, dos valores lançados pela empresa e permitindo a utilização da Margem de Valor Agregado para a formação da base de cálculo. **2. Com relação a preliminar de nulidade sob o argumento de que o lançamento fiscal foi baseado em presunção** – Afastada, por unanimidade de votos, considerando que os agentes fiscais demonstraram toda a metodologia adotada para a formação da base de cálculo, inclusive com documentos probatórios anexados, estando as informações devidamente descritas na documentação entregue à atuada. **3. No mérito**, por unanimidade de votos, a 2ª Câmara resolve negar provimento ao recurso interposto, para afastar o pedido de reenquadramento da penalidade feito pela parte, e confirmar a decisão **condenatória** exarada em 1ª Instância, conforme o voto do Conselheiro Relator e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Esteve presente para sustentação oral, o representante legal da Recorrente, Dr. Jatyr da Silva Gomes Neto.

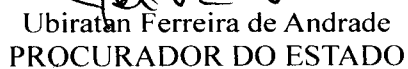
SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, 29 de 01 de 2020.



Maria Elneide Silva e Souza
PRESIDENTE

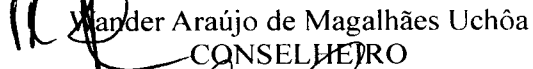

Leilson Oliveira Cunha
CONSELHEIRO


Carlos Raimundo Rebouças Gondim
CONSELHEIRO


Henrique José Leal Jereissati
CONSELHEIRO


Ubiratan Ferreira de Andrade
PROCURADOR DO ESTADO


Marcus Mota de Paula Cavalcante
CONSELHEIRO


Wander Araújo de Magalhães Uchôa
CONSELHEIRO


Alice Gondim Salviano de Macedo
CONSELHEIRA